

ОДГОВОРНОСТА НА СМЕТКОВОДИТЕЛИТЕ, МЕНАЏМЕНТОТ И РЕВИЗОРИТЕ
ЗА ВЕРОДОСТОЈНОСТА, КВАЛИТЕТОТ И КРЕДИБИЛИТЕТОТ НА ФИНАНСИСКИТЕ ИЗВЕШТАИ

RESPONSIBILITY OF ACCOUNTANTS, MANAGEMENT AND AUDITORS FOR THE RELIABILITY, QUALITY
AND CREDIBILITY OF FINANCIAL STATEMENTS

Доцент д-р Јанка Димитрова
Универзитет Гоце Делчев, Економски факултет Штип
janka.dimitrova@ugd.edu.mk

АПСТРАКТ

Во услови на слободното движење на стоки, капитал, работна сила, информации и др., светот станува место кое нуди неограничени можности за раст и развој на мултинационалните компании и светската економија воопшто. Во глобализираниот пазар, капиталот се сели во потрага по се поевтини ресурси и работна сила, а се со цел максимизирање на профитот. Најбитен услов за да се донесе одлука за инвестирање или селење на капиталот е да се располага со информации врз основа на кои инвеститорите ќе носат квалитетни одлуки.

Улогата на глобален информатор ја имаат финансиските извештаи кои подготвени според општоприфатената рамка за финансиско известување според Меѓународните сметководствени стандарди и Меѓународните стандарди за финансиско известување, нудат унифицирани информации во сите земји во светот. Менаџментот и сметководителите се одговорни за вистинитоста и точноста на презентираниите информации во финансиските извештаи, додека пак со ревизијата на финансиските извештаи и изразеното ревизорско мислење се потврдуваат тврдењата во финансиските извештаи и се подига кредибилитетот на истите.

Перманентно се чувствува потребата од подигање на образовното ниво на сметководителите и менаџментот за да се минимизираат можностите од измами и грешки и смислено или случајно неетичко однесување.

Клучни зборови: глобализација, финансиски извештаи, информации, одлуки, сметководител, менаџмент

ABSTRACT

In terms of the free movement of goods, capital, labor, information and more, the world becomes a place that offers unlimited opportunities for growth and development of multinational companies and the world economy in general. In a globalized market, capital moves in search of cheaper labor resources with the purpose of maximizing profits. Most important condition to make a decision to invest or move the capital has information on which investors will carry quality decisions.

The financial statements have the role of global informant and prepared according to generally accepted framework for financial reporting and according to International Accounting Standards and International Financial Reporting Standards, offer unified information in all countries in the world. Management and accountants are responsible for the truthfulness and accuracy of the information presented in the financial statements, while with the audit of the financial statements and expressed an audit opinion the assertions in the financial statements are confirmed and this raises credibility of the same.

Constantly it can be felt the need to raise the educational level of accountants and management which will minimize the possibilities of fraud and error and deliberate or accidental unethical behavior.

Key words: globalization, financial reports, information, decisions, management, accountant

Не постојат два света, постои само еден свет. Вдишуваме ист воздух, го уништуваме истото природно опкружување, го делиме истиот меѓународен финансиски систем..... Криминалот не познава граници. Границите не претставуваат пречка ниту за тероризмот, војната и бедата. На границите не застануваат ниту парите, но ниту сметководителите.¹

James D. Wolfensohn

9th President of the World Bank

ВОВЕД

Се поинтензивното поврзување на светското стопанство преку слободното движење на стоки, услуги и капитал во области и простори каде што може побрзо да се оплоди капиталот со повисока профитна стапка, го овозможи глобализацијата како резултат на развојот на најголемите светски компании, како и меѓународните институции и организации. Големите светски компании во услови на се поограничени природни ресурси перманентно се во потрага по ефтина работна сила која давајќи го својот максимум придонесува за максимизирање на нивниот профит. Трансферирањето на капиталот се врши или преку странски директни инвестиции во нови капацитети или преку превземање на управувачкиот пакет на постојни бизниси. Глобализацијата се карактеризира со дифузија на нови технологии, проток на идеи, размена на стоки и услуги, зголемување на капиталните и финансиските текови, меѓународниот аспект на деловното работење и деловните процеси и дијалог, како и движењето на лицата².

Временските и просторните димензии на стопанисувањето во денешни услови на работење подразбираат стратегии, цели, задачи и програми што претставуваат најголем проблем за ефикасното работење. Заради реализација на поставените стратегии, цели и задачи, на заинтересираните субјекти им се наметнува потребата од располагање со определен квантум на информации, со чија помош ќе можат да ги утврдат и разработат своите стратегии, да ги насочат алтернативните комбинации на идните вложувања, процеси, постапки, организација и контрола на остварувањата, со намера да се применат и корективни мерки (доколку е потребно).

Во светот повеќе не важи правилото „големите ги јадат малите“ туку „брзите ги јадат, спорите“. Ако се има добра идеја, ако се размислува глобално, ако се располага со едуциран персонал и ако се размислува и работи светски, можностите за развој на успешен бизнис се неограничени. За да се достигнат хоризонтите на развојот неопходен е континуиран проток на информации врз основа на кои инвеститорите ќе ги носат стратешките одлуки.

Обезбедувањето на потребните информации се врши преку соодветни информациски системи кои овозможуваат да се добие слика за постојната финансиска состојба и постигнатите резултати од работењето на деловниот субјект. Во стопанските ентитети, главната информативна дејност ја врши сметководствениот систем, па поради важноста на овој систем, неговата организација е задолжителна во сите земји во светот и се стреми кон стандардизирање.

Сметководствениот информативен систем обезбедува комплексна и комплетна информациска поддршка од квалитативна и квантитативна природа за оптимално деловно одлучување, којашто претставува интегрален процес на снимање, вреднување, собирање, подготовка и обработка на податоците, нивно генерирање во информации, за на крајот, истите да им се соопштат во пристапна форма на сите постојни и потенцијални корисници.

¹ James. D. Wolfensohn: Accountants and societies serving the public interest, Accounting&Business, January, 1998, p. 12, spored Zorica Bo`inovska – Lazarevska, citirano delo, str. 61.

² Декларација на МОТ за социјална правда заради праведна глобализација, донесена од Меѓународната конференција на трудот на деведесет и седмата сесија, Женева, 10 јуни 2008 година

Сметководствените информации не служат само за потребите на деловното одлучување во рамките на деловниот субјект, туку со своите системски основи тие се користат и за планирање, контрола и регулирање на целокупното стопанисување, како на ниво на националните економии, така и пошироко. За да може да ги оствари своите цели во поглед на информираноста, сметководството ја следи состојбата и движењето на средствата во деловниот субјект, приходите и расходите што претставуваат основна содржина на информациите, и на тој начин, тие стануваат инструмент на деловното одлучување.

Сметководството е значајна професија за воспоставувањето здрава бизнис клима во една земја, па со воспоставување на законска рамка за регулирање на оваа професија ќе се овозможи издигнување на нивото што го заслужува и ќе му помогне на стопанството да има точна слика за состојбите во секоја фирма, а на Владата и оние што ја креираат економската политика да направат добра анализа на состојбите во економијата и да може да предложи мерки за подобрување на бизнис климата. Со донесувањето на Законот за сметководители, конечно ќе се уреди професијата сметководител која претставува важна алка во целиот стопански систем и ќе се овозможи натамошно уредување, едуцирање, развој на струката, ќе се регулира прашањето на сметководителите, нивниот статус, место и улога во општеството.

ГЛОБАЛИЗАЦИЈАТА И МОЖНОСТИТЕ КОИ ГИ НУДИ

Глобалната економија е економија во којашто стоките, услугите, луѓето, капиталот, информациите, вештините и идеите слободно се движат игнорирајќи ги просторните и временските бариери. Релативно ослободена од вештачки наметнатите ограничувања (како, на пример, царините) глобалната економија бележи огромна експанзија, рушејќи ги географски лимитираните граници. Глобализацијата и интернационализацијата на пазарите е последица на се поголемата желба на деловните субјекти за остварување повисок профит. Водени од гладта за зголемување на заработувачките, компаниите ги рушат националните граници освојувајќи пазари во други земји, кои не ретко се со илјадници километри оддалечени од седиштето на компанијата. Една од причините за ова е и отворањето нови работни места, со цел да се постигне повисоко ниво на економска благосостојба за граѓаните на определена држава, а тоа може да се оствари единствено со етаблирање на нови бизниси или бизниси што се развиваат побрзо, а коишто не секогаш можат и има услови да се развиваат во матичните земји. Во иднина компаниите ќе мора се повеќе и повеќе на светот да гледаат како на единствен глобален пазар.

Глобализацијата и интернационализацијата го опфаќа ширењето на економските иновации, протокот на стоките, мобилноста на пазарот и капиталот и сл. во целиот свет и, на тој начин, ја поттикнува меѓународната интеграција што е особено интензивирана во последно време. На глобалните пазари и кај интернационализираните дејности финансискиот капитал може да се стекнува на еден национален пазар и да се користи, односно троши на некој друг. На тој начин, глобализацијата го зголемува асортиманот на можностите за развој на компаниите. Поради интернационализацијата на пазарите и индустриите се помал број компании можат да се сметаат за исклучиво национални. Денес можат да се сретнат голем број аналитичари кои сметаат дека, поради огромните економски бенефиции, глобализацијата нема и не може да се запре. Во таа насока, укинувањето на националните закони што ја попречуваат слободната трговија претставува значаен импулс и стимулирачки фактор за зголемување на трговската размена меѓу државите.

Глобалната конкуренција придонесува за прецизирање на деловните стандарди во многу димензии, вклучувајќи ги тука и стандардите за квалитетно финансиско известување, односно доставување на јавноста такви финансиски извештаи, коишто на реален и објективен начин ќе ја одразуваат состојбата на деловниот ентитет. Во современите услови на работење компаниите се прилагодуваат на предизвиците наметнати од се повисоките стандарди на начин што ја подобруваат својата организација, а вработените индивидуално ги унапредуваат своите знаења и вештини. Во таа смисла, во услови на глобализација и интернационализација на пазарите ќе можат да напредуваат и да опстанат само оние што се способни да ги задоволат или дури и да ги надминат глобалните стандарди. Економиите во подем и економиите во транзиција ги зголемуваат шансите за глобализацијата, зашто заедно со ширењето и развојот на информациската технологија се придонесува и за ширење, т.е. интернационализација на глобалните пазари.

Како одраз на еволутивниот напредок на современото социо-економско окружување, во коешто националните стопански субјекти дејствуваат независно од нивната матична земја, терминот “глобална економија” стана дел од секојдневниот вокабулар. Ваквото економско окружување во услови на перманентно присутниот притисок од страна на тековните настани и промени, предизвикани од:

- нараснатата конкуренција, политиката на приватизација, што се спроведува во повеќе земји од Централна и Источна Европа,
- или, пред се, од либерализацијата на царинските бариери или на комерцијалните договори помеѓу земјите,

ги обврзува деловните ентитети во настојувањето да остварат континуиран долгорочен раст т.е., да погледнат надвор од националните граници³.

Ако се има предвид дека окружувањето во коешто егзистираат деловните ентитети е под влијание на константно менување на условите за работа, трендовите на глобализација и интернационализација, без сомнение ќе продолжат да се случуваат и во иднина. Од друга страна, пак, воведувањето на нови и посовремени техники и технологии за деловно комуницирање, што инволвираат се поголем и поголем број интересенти за расположливите информации во врска со работењето на деловните ентитети, просторно дисперзирани во повеќе национални економии, придонесуваат за забрзување и етаблирање на овој феномен. На деловните ентитети сосема им е јасно дека очекувањата на јавноста, во поглед на сметководствените и финансиските информации, повеќе не се лимитирани, бидејќи сега јавноста е заинтересирана за многу поширок спектар на релевантни прашања, што се фокусирани на определени сегменти од активностите на деловните ентитети.

Антиципирањето на можноста за користење на актуелните информации, публикувани од страна на деловните ентитети во национални рамки, или на меѓународно ниво, овозможува големиот број интересенти да ги следат настаните од функционирањето на глобалниот пазар, од една, и прогресот на комуникациите, од друга страна.

Поради тоа, кај поголем дел од стручната јавност се присутни размислувања дека само учесниците во глобалниот пазар, односно големите претпријатија или компании, што котираат на локалните или странските берзи, се загрижени за информациската моќ и доверливата природа на публикуваните извештаи на ревизорите за извршените ревизии. Без каква било дилема, ваквата идеја слободно може да се оквалификува како погрешна. Ова од причина што, денес, загриженоста на сите фирми, без оглед на нивната големина и просторна дисперзираност, не правејќи разлика меѓу оние од индустрискиот или оние од јавниот сектор, примарно е иницирана од нивната инволвираност во процесите на приватизацијата и борбата за опстанок на современите пазар. Сите фирми што ги прават почетните чекори било во поглед на експанзијата или продажбата перманентно ја чувствуваат присутноста на глад за свеж капитал, што многу ретко може да се задоволи од интерно изведени извори. Поради тоа, испречени пред немилосрдниот факт за изнаоѓање алтернативни патишта што ќе ги одведат до потребниот капитал, претпријатијата прибегнуваат кон една од можните солүции: позајмување на потребниот капитал, било од национални или од меѓународни инвеститори, односно емисија на хартии од вредност. Паралелно со тоа, интересентите од “другата страна”, од типот на деловната клиентела (инвеститори, доверители и сл.), инсистираат да добијат информации во врска со финансискиот статус на деловниот ентитет што има потреба од капитал, презентирани во форма на финансиски извештаи и доволно јасни и разбирливи, како своевидна гаранција дека деловната соработка успешно ќе се реализира.

Овде треба да се потенцира дека информациите, инкорпорирани во финансиските извештаи, а генерирани од страна на претпријатието и користени од лицата инволвирани во донесувањето на одлуките за низа диверзифицирани активности, во особено голем број случаи не се презентирани на унифициран начин. Имено, како што е познато, постои широко варирање во постапките за вреднување, евидентирање и сметководствено презентирање на податоците, па поради тоа за поголем дел од корисниците на финансиските извештаи, тие не нудат идентична слика за состојбата на средствата, изворите, расходите, приходите и сл. од работењето на деловните ентитети. Токму овде доаѓа до израз

³ Claude Charran: Does the harmonisation of auditing and reporting standards serve public interest?, *Comptabilite – Harmonisation or perspectives*, Special 15 Congres Mondial, Octobre, No. 293, Paris, 1997, p.57.

релевантноста и доверливоста на обезбедените информации и нивното влијание врз квалитетот на донесените одлуки, главно, од страна на потенцијалните инвеститори. Фактот што постојат многу разлики во постапките за вреднување, евидентирање и сметководствено презентирање на податоците на деловните ентитети автоматски не значи дека донесувачите на одлуките треба да се чувствуваат измамени.

Финансиските извештаи се изготвуваат и презентираат за екстерни корисници од страна на многу деловни субјекти ширум светот. Иако, ваквите финансиски извештаи можат да се јават во слична форма помеѓу поодделни земји, сепак постојат разлики кои веројатно биле предизвикани од различни општествени, економски и правни околности, како и од тоа што различни земји воде сметка за потребите на различни корисници на финансиските извештаи при утврдувањето на националните барања. Овие различни околности довеле до употреба на различни дефиниции за елементите на финансиските извештаи, односно, средствата, обврските, главнината, приходите, расходите и сл. Тие, исто така, резултирале во користење на различни критериуми за признавање на ставките во финансиските извештаи и во давање предност на различни основи за мерење.

Комитетот за меѓународни сметководствени стандарди (КМСС) е посветен на намалувањето на разликите во финансиското известување преку настојување за хармонизирање на прописите, сметководствените стандарди и постапките кои се однесуваат на подготвувањето и презентирањето на финансиските извештаи. Тој верува дека понатамошна хармонизација најдобро може да биде постигната преку фокусирање на финансиските извештаи кои се изготвуваат за целите на обезбедување на информации кои се корисни за донесување на економски одлуки.

ФИНАНСИСКЕ ИЗВЕШТАИ ОСНОВЕН ИЗВОР НА ИНФОРМАЦИИ

Основна цел на финансиските извештаи е да овозможат добивање корисни информации кои се значајни во донесувањето одлуки, но, исто така, треба и да демонстрираат отчетност на корисникот за ресурсите што му се доверени. Значајноста на финансиските извештаи е особено впечатлива кога ќе се согледа улогата на финансиските извештаи во предвидувачката улога, обезбедувајќи корисни информации за предвидување на нивото на ресурси кои се неопходни за продолжување на функционирањето. Исто така, финансиските извештаи им обезбедуваат информации на корисниците за тоа дали ресурсите биле добиени и користени во согласност со законски одобрениот буџет. Успешноста во презентирањето на финансиските трансакции обелоденети во финансиските извештаи зависи од тоа дали тие ги содржат квалитативните карактеристики, како што се: разбирливост, релевантност, вистинитост, споредливост, ограничување релевантни или сигурни информации.

Разбирливоста подразбира финансиските извештаи да бидат јасно и точно презентирани со доволно детали, со цел корисниците да го разберат нивното значење, така што просечен корисник може на едноставен начин да го согледа економското влијание на активностите на корисникот. Од таа причина, комплексните економски концепти треба да бидат исклучени од финансиските извештаи, бидејќи премногу се сложени и тешко се разбирливи за поголем број корисници.

Релевантноста овозможува финансиските извештаи да бидат навремено обезбедени и да се релевантни за потребите на корисниците за донесување одлуки, заради оценување на минатите, сегашните и на идните настани. Од таа причина, финансиските извештаи треба да се ослободат од помалку значајни информации и да содржат, пред сè, материјално значајни информации.

Вистинитоста подразбира финансиските извештаи да бидат ослободени од материјални грешки и пристрасност, да даваат доверливи информации, да ја презентираат не само пропишаната законска форма, туку и економската реалност.

Споредливоста овозможува финансиските извештаи да се споредуваат со други временски периоди заради дефинирање трендови во финансиски извршувања и позиции.

Ограничувањето релевантни и сигурни информации им дава посебен тон на информациите што ги нудат финансиските извештаи, од причина што навременото презентирање на извештаите овозможува тие да имаат директно влијание врз донесувањето одлуки, односно секое одложено известување ја намалува значајноста на информациите.

Финансиските извештаи сочинуваат дел од процесот на финансиското известување. Информациите, презентирани во финансиските извештаи во форма на квантитативни бројки, можат да се комбинираат, споредуваат, ставаат во сооднос, за да се добијат показатели и коефициенти кои ќе значат повеќе од бројки, односно ќе се добијат квалитативни сознанија за работењето на компанијата.

Имајќи во предвид дека финансиските извештаи содржат голем број на податоци, овие податоци се групираат поради финансиската анализа за да се добие јасен и прегледен увид на финансиската состојба и да можат да се користат за пресметување на рачица или показатели на работењето.⁴

Корисници на информациите од финансиските извештаи се: даночните обврзници, кредиторите, добавувачите, медиумите, вработените итн. Корисниците на буџетските средства ги користат финансиските извештаи со цел за: обезбедување информации корисни за донесувањето одлуки и демонстрирање отчетност во користењето на ресурсите/средствата. Значи, презентираниите информации во финансиските извештаи имаат употребна вредност, како за менаџментот и сопствениците на компанијата при донесување на одлуки за натамошното работење и развојни планови, така и за голем број на надворешни корисници како што се: пошироката јавност како потенцијални инвеститори, банките како кредитори, вработените, државата и т.н..

Доколку компанијата има добри финансиски резултати од работењето, истата може да размислува за ширење на бизнисот и планирање на капитални инвестиции, кои може да ги финансира преку емисија на хартии од вредност и може да очекува дека ќе има заинтересирани инвеститори, кои ќе сакаат да ги купат емитираните хартии од вредност очекувајќи соодветен принос.

ПРЕДИЗВИЦИ НА ФИНАНСИСКОТО ИЗВЕСТУВАЊЕ

Еден од најважните елементи на финансискиот систем на секоја земја е финансиското известување. Тешко е да се замисли ефикасна алокација на финансиски средства, успешна борба против корупција, посакувани услови за инвестирање без здрав систем на финансиско известување. Градењето и одржувањето на веродостоен и според потребите на корисниците подготвен систем на финансиско известување, е постојана цел и грижа како на извршната власт во сите земји и на професионалните организации.

На нашите простори финансиското известување, а според тоа и системот кој го поддржува, има традиција која трае повеќе децении. Анализирање на промените на системот на финансиско известување кои ги прателе промените на финансискиот систем е потребно од две причини:

- да се оцени степенот на корелација помеѓу економскиот систем и системот за финансиско известување и,
- да се оцени успехот на исполнување на задачите доделени на системот за финансиско известување, кои секогаш биле одредени од карактеристиките на економскиот систем.

Со усвојувањето на Законот за сметководство во 1989 година, е направен сериозен чекор напред во однос на дотогашните нормативни основи и во согласност со нив развиената пракса на финансиско известување. Составувачите на законот при неговата изработка како појдовна претпоставка ја зеле околноста дека со промените на економскиот систем значајно е проширен кругот на корисници на финансиските извештаи, односно дека овие промени во значајна мерка го зајакнале јавниот интерес чија заштита е примарна задача на финансиското известување.

За да се разбере длабочината на промените, извршени во согласност со споменатата претпоставка потребно е да се анализираат основните новини кои со овој закон се воведени во нашата сметководствена пракса а кои воглавно се однесуваат на:

- основните одредби,
- периодичните и годишните сметки и деловните извештаи,
- проценувањето на позициите во финансиските извештаи,
- подрачјето на ревизија на финансиските извештаи и други.

⁴ Brealy, A. Richard, Stewart C. Myers, Part IX, *Financial Analysis and Planing, Principles of Corporate Finance*, Third Edition, International Edition, McGraw-Hill Irwin, New York, 2003, стр. 815.

Наведените клучни промени, не се насочени кон отстранување на слабостите на претходниот сметководствен систем, туку кон надградба во согласност со целосно новите основи на системот за финансиско известување кој е погоден за пазарно поставениот економски систем и усогласен во голема мерка со финансиското известување во Економската заедница. Преку меѓународните сметководствени стандарди за финансиско известување обезбедена е основа за уредно финансиско презентирање за состојбата на средствата, изворите (обврските и капиталот) и приносот на деловните субјекти, со цел заштита на сметководствената јавност која е сочинета од се поширок круг на корисници на финансиски извештаи.

Квалитетот на финансиското известување не зависи само од начинот на кој е уредено водењето на книгите, составувањето, поднесувањето и откривањето на финансиските извештаи, туку и од квалитетот, стручноста и едуцираноста на сметководствените работници. Со новиот закон за сметководители прв пат детално се уредуваат прашањата за едукација на професионалните сметководители и нивната сертификација. Квалитетот на финансиското известување, зависи од мерките во кои основните учесници во креирањето и реализацијата на системот за финансиско известување успешно ги исполнуваат задачите кои им се доделени. Помеѓу учесниците од чие ангажирање непосредно зависи квалитетот на финансиското известување, односно степенот на заштита на јавниот интерес може да се вбројат:

- државата,
- професионалните организации,
- сметководствената дејност и
- менаџментот на претпријатието.

Државата има бројни причини за активно учество во креирањето на системот за финансиско известување односно:

а) создавање на транспарентен стопански и општествен систем кој ќе обезбеди висок степен на заштита на интересите на инвеститорите и доверителите, бидејќи одлуките на инвеститорите и доверителите за алокација на ресурсите првенствено, иако не исклучиво, ги донесуваат врз основа на информации од финансиските извештаи. Оттука, државата има интерес и обврска да изгради систем за финансиско известување кој ќе обезбеди финансиски извештаи со веродостојни, јасни, релевантни и споредливи информации. Таквите извештаи ќе овозможат транспарентност на економските активности, која се смета за еден од основните услови за остварување на стабилен развој на економијата.

б) неуспешноста во водењето на економската политика бидејќи преку мерките на економска политика кои ги донесува државата се создава амбиент во кој делуваат економските субјекти. Од тој амбиент, во голема мерка, зависи нивната финансиска положба и успешноста на поединечните стопански субјекти. Бидејќи стопанските субјекти во суштина ја претставуваат економијата на една земја, државата има потреба повремено да проценува во колкава мерка економската политика придонесува за стабилен раст на економијата. Основен извор на информации за ваквата процена се финансиските извештаи на стопанските субјекти.

в) борба против корупцијата претставува постојана грижа на државата. Транспарентниот систем за финансиско известување се смета за еден од основните инструменти во борбата против корупцијата. Не е можно да се очекува дека борбата против корупцијата ќе биде успешна доколку информациите за имотот, успешноста за работењето и паричните текови на економските субјекти не се јасни и веродостојни.

Државата, односно надлежните државни органи, имаат двојна улога во системот на финансиско известување:

- донесување на соодветни законски прописи.

Оваа задача државата може да ја изврши на два начини: наведените прашања ќе ги уреди преку основниот закон со кој се уредуваат прашањата за основањето и работата на претпријатијата, како што тоа го направила Германија во рамките на својот Трговски закон (HGB) и Англија во рамките на Актот за компаниите (Company Act), или пак со донесување на посебен закон со кој би биле уредени овие прашања.

- Изградба на прецизен и ефикасен систем за финансиско известување врз основа на веќе донесените прописи, кој ќе обезбеди квалитетни финансиски извештаи и постојано да работи на одржувањето на таквиот систем.

Оваа задача државата ја реализира на повеќе начини. Некои од нив претпоставуваат непосредна активност на државата на подрачјето на финансиско известување, додека други, кои се побројни ги опфаќаат активностите на државата за создавање на поволен амбиент за квалитетно финансиско известување и давање на поддршка на другите учесници на системот на финансиско известување да издржат во исполнувањето на доделените задачи.

Непосредната контрола над исполнувањето на стандардите за квалитет на финансиското известување во различни земји се остварува на различни начини. Додека во некои земји се формирани посебни регулаторни тела кои имаат овластувања од државата да се занимаваат со вакви прашања, во други земји пак, на владата и парламентот им се поднесуваат годишни извештаи и за примената на стандардите за квалитет. Посредните активности на државата се чини дека се подеднакво важни, бидејќи истакнувањето на значењето на финансиското известување, инсистирањето за почитување на професионалните, етичките и стандардите за квалитет и сериозното санкционирање за нивното непочитување од страна на државата создава поволен амбиент за развој на сметководствената дејност.

Професионалните организации имаат важна улога во системот на финансиско известување. Професионалните организации се задолжени за организирање на дејноста, контрола на стандардите за квалитет, континуирана едукација на сметководителите, контрола на примената на етичките стандарди во професионалната пракса и други прашања значајни за дејноста. Односот на надлежностите во системот на финансиско известување помеѓу државата и професионалните организации мора да биде јасно дефиниран, за да нема преплетувања и постојани промени во распределбата на надлежноста.

Сметководителите, за да одговорат на барањата, мора да бидат професионално оспособени. Професионалната оспособеност на сметководителите се постигнува преку образование, кое покрај општите економски знаења, вклучува стекнување на специфични знаења преку изучување на дисциплини од посебно значење за професијата и практични знаења кои се стекнуваат преку работата. Иако е исклучително значајна, професионалната оспособеност не е доволна за да гарантира исполнување на мисијата на сметководителите – заштита на јавниот интерес. Имено, од сметководителите се очекува при извршувањето на работата која им е доверена да манифестираат чесност, објективност, доверливост и професионално однесување.

Менаџментот на претпријатијата е одговорен за квалитетот на финансиските извештаи кои се презентираат на екстерните корисници. Суштинското, а не формалното прифаќање на овие одговорности на менаџментот наметнати со закон, претпоставува дека менаџерите поседуваат значајни знаења од сметководството, односно од финансиското известување и други професионални етички стандарди на финансиско известување. Без овие претпоставки тешко е да се очекува дека менаџментот ќе го разбере и прифати:

- финансиското известување како можност сликата за имотната состојба и приносот да ги презентира на екстерните корисници со цел реализација на сопствените цели и
- главниот сметководител како важен, драгоцен соработник во процесот на деловно одлучување.

ЗАКОНСКА РАМКА НА ФИНАНСИСКОТО ИЗВЕСТУВАЊЕ

Законот за трговските друштва е рационално решение, поради тоа што обврските и начинот на финансиско известување се цврсто поврзани со правниот облик на претпријатијата и тоа што со донесувањето на одредби со кои се уредува положувањето на сметки за состојбата, успехот и тековите на средства би се воспоставила можност уште појасно да се истакне надлежноста и одговорноста на управата на претпријатието за финансиско известување.

Во Законот за сметководство и ревизија се уредени прашањата врзани за финансиското известување. Со донесување на соодветни одредби за Финансиското известување, денес, е заснована една од основните цели - понатамошна хармонизација на финансиското известување.

Отворањето на економијата на Република Македонија, изградбата на пазарната економија, а пред сè создавањето на услови за развој на финансиските пазари, ја истакнаа во прв план заштитата на интересите на инвеститорите и доверителите. Финансиските извештаи кои содржат релевантни,

веродостојни и јасни информации и кои се споредливи со финансиските извештаи на други деловни субјекти, се сметаат за важен инструмент на таа заштита.

Помеѓу најважните слабости, во законската рамка за финансиско известување, спаѓаат:

- непостоењето на прецизно одреден механизам за обезбедување на соодветен превод на Меѓународните сметководствени стандарди – нормативна основа за составување на финансиски извештаи;
- нејасна поделба на надлежноста на државата и професионалните организации во процесот на финансиско известување;
- барање Меѓународните сметководствени стандарди да мора да се применуваат во сите претпријатија, без оглед на нивната големина.

СМЕТКОВОДИТЕЛИТЕ, МЕНАЏМЕНТОТ И ОДГОВОРНОСТА ЗА ФИНАНСИСКОТО ИЗВЕСТУВАЊЕ

Менаџментот е одговорен за вистинитоста, точноста и ослободеноста од измами, пропусти и грешки на презентираниите информации во финансиските извештаи. Неприфатливото ниско ниво на сметководствено знаење на членовите на управата на претпријатијата, (со чесни исклучоци), им оневозможува разбирање на сопствените и туѓите финансиски извештаи, разбирање на информациите кои сметководството може да им ги понуди покрај екстерните финансиски извештаи и ги прави неспособни за комуницирање со сметководителите. Чести се појавите на притисоци врз сметководителите при составувањето на финансиските извештаи да не ја почитуваат до крај законската и професионалната регулатива и да ги прикриваат законски утврдените обврски кон државата. Тоа сведочи за фактот дека менаџментот не е до крај свесен за одговорноста која ја презема при потпишувањето на финансиските извештаи и можноста од соочување со глоби, казнени камати, па и кривична одговорност.

Најголемиот товар на промените во финансиското известување настанати со прифаќањето на Меѓународните сметководствени стандарди го носат сметководителите. Се уште е голем бројот на сметководители чии активности околу сопственото стручно образование завршуваат на читање на периодични публикации на професионалните организации, што е потребно, но ни од далеку доволно.

Мал број на претпријатија во нашата земја имаат управувачки сметководители. Во поголем број на случаи еден сметководител се занимава како со екстерно финансиско известување, така и со производство на информации за тековно деловно одлучување а во најголем број случаи и со останати административно – технички (архивски, курирски) работи. Нивото на знаење на сметководителот, кога станува збор за екстерно известување, иако недоволно, сепак е значајно поголемо во однос на познавањето на управувачкиот сметководител. Ова е секако последица на недоволно присутната свест за значењето на сметководствените информации, како основа за деловното одлучување.

Системот на финансиско известување, како дел од финансискиот систем треба да придонесе за заштита на интересите на инвеститорите и доверителите и транспарентност на економскиот систем во целина. Финансиските извештаи кои нудат јасни, релевантни, веродостојни и споредливи информации се еден од основните инструменти за реализација на претходно дефинираната цел. За квалитетни и доверливи финансиски извештаи, во наредниот период потребно е:

- на финансиското известување да му го дадат значењето кое му припаѓа и кое го има во сите земји чии економии се пазарно ориентирани преку воспоставување соодветна нормативна основа. Под соодветна нормативна основа се подразбираат потполни, соодветни на структурата и на долг рок утврдени правила на инвентаризација, водење на книги и составување на финансиски извештаи;
- одговорноста за квалитетот на финансиското известување да се подели помеѓу државата, професионалните организации, менаџментот и сметководителите;
- менаџментот да поседува елементарни познавања од сметководството и финансиското известување;
- постојани активности за зголемување на стручното знаење и на сметководителите и на менаџментот.

ЕТИЧКО ОДНЕСУВАЊЕ НА СМЕТКОВОДИТЕЛИТЕ

Сметководителите се обврзани да го почитуваат и имплементираат Етичкиот кодекс за сметководители на ИЕСБА. Етичкиот кодекс се заснова врз начела, бидејќи не е возможно да се предвидат сите однесување и истите да се регулираат со правила. Основни етички начела се:

Интегритет

- Едноставност и чесност во сите професионални и деловни односи
- искреност и совесно работење
- да не се изготвуваат или доставуваат информации коишто се погрешни, неточни, независно дали тоа било направено намерно или поради пропуст (провизорните информации или извештаи)

Објективност

- пристрасноста, судир на интереси или какви било недозволен влијанија да не влијаат на професионална или деловна процена.
- независност на расудувањето и активностите.
- видлива објективност
- Избегнување какви било врски коишто би ја компромитирале објективноста.
- Избегнување работни задачи коишто не би можеле да се изведат на објективен начин.

Компетентност и соодветна грижа

- Придржување до стандардите, прописите, професионалните барања.
- Одржување на потребните вештини и компетентност.
- Соодветната грижа подразбира и ажурност (внимавање на деталите, доволно докази, соодветно внимание) и компетентност (придржување во работењето) и благовремено работење.
- обучени, компетентни и под надзор останати колеги.

Доверливост

- Не обелоденување информации коишто се стекнати преку деловни или професионални односи, освен доколку таквото право не е доделено со статут или не преставува професионална обврска.
- Да се има во предвид можноста за ненамерно обелоденување информации, па дури и при неформален разговор на јавни места или со членовите на семејството.
- Почитување на доверливоста и по завршувањето на работната задача.
- пред пристапување кон какво било барање за објавување на потенцијално доверливи информации, консултација со Прирачникот на ИЕСБА за насоки за факторите што треба да се земат предвид. Тие насоки кажуваат што треба да се земе во предвид, што е тоа што треба да се обелодени, кому, кога, како и можното последователно влијание.

Професионално однесување

- Придржување до важечкото законодавство, стандарди и упатства.
- Не дејствување на начин што би ја нарушило репутацијата на професијата.
- Нападот врз еден е и напад врз сите – сосема е во ред да се разговара, дебатира или да се жали, независно дали е тоа на јавно или приватно место, но секогаш треба да се изврши процена, логички да се расуди и да се почитува ова начело.
- Внимание при рекламирањето на професионалните услуги, избегнување претерани реклами за стручност и не отскокнување премногу од понудите на останатите колеги.

Етичкиот кодекс е документ на Одборот за меѓународни етички стандарди за сметководители (ИЕСБА), еден од независните одбори за поставување стандарди од страна на Меѓународната федерација на сметководители (IFAC). Важни извори на информации сметководителите може да најдат на интернет страната на IFAC, вклучувајќи ги тука и стандардите на Одборот за меѓународни стандарди за ревизија и уверување (IAASB), прирачници и образовни материјали (материјали за обуки за појаснетите меѓународни ревизорски стандарди).

Што е етика?

Етиката може да се дефинира на два начини

- *Нормативна дефиниција* – општествени и организациски норми.
„Етиката кажува какво треба да биде однесувањето на поединецот”.
- *Морална дефиниција* – пишани и напишани стандарди/правила.
„Да се знае што е правилно, а што е погрешно”.

Според нормативната дефиниција на етиката постојат сметководители **консеквенцијалисти** и **неконсеквенцијалисти** кои претставени преку примери се:

Пример: избегнување плаќање данок

- Консеквенцијалист: лице кое не би учествувало во активности за избегнување данок, бидејќи казните за такво нешто се поголеми од самите придобивки од избегнувањето на самата обврска за плаќање данок.
- Неконсеквенцијалист: лице кое не би учествувало во активности за избегнување данок, бидејќи истите не се во согласност со начелата за интегритет и чесност.

Пример: ажурност на професионалните услуги

- Консеквенцијалист: лице кое би работело со соодветна грижа при обезбедувањето професионални услуги, бидејќи штетата од можната лоша репутација би била поголема од придобивката од испорачување на набрзина завршен проект.
- Неконсеквенцијалист: лице кое би работело со соодветна грижа при обезбедувањето професионални услуги, бидејќи клиентот има право на стручна и професионална услуга.

Фази на морално расудување			
Ниво	Фокус	Фаза	Ориентација
Пост-конвенционално	Универзални начела	6	Етички начела по сопствен избор
		5	Праведни правила определени со консензус
Конвенционално	Заедница	4	Следбеник на правила
		3	Задоволување на другите
Претконвенционално	Насочено кон себеси	2	Сопствен интерес
		1	Избегнување казна

Извор: Материјали за обуки по етика на Меѓународната федерација на сметководители (IFAC) (достапни во книжарницата на IFAC)

Професионалните тела имаат обврска да дејствуваат согласно јавниот, а не сопствениот интерес. Начелата на Одборот за меѓународни етички стандарди за сметководители (IESBA) се кулминација на искуството низ историјата на развојот на оваа професија и извор на најдобри практики со примена на клучните фактори: стручност и интегритет. Оние членови кои не работеле согласно кодексот на етика се исклучуваат од професијата, бидејќи го прекршиле договорот со јавноста што произлегува од нивната професија. Етиката е првиот суштински елемент на професијата, а другиот суштински елемент е подготвеност за самодисциплина во професијата без или со постоење на надзор.

РЕВИЗИЈАТА ВО ФУНКЦИЈА НА ПОДИГАЊЕ НА КРЕДИБИЛИТЕТОТ НА ФИНАНСИСКИТЕ ИЗВЕШТАИ

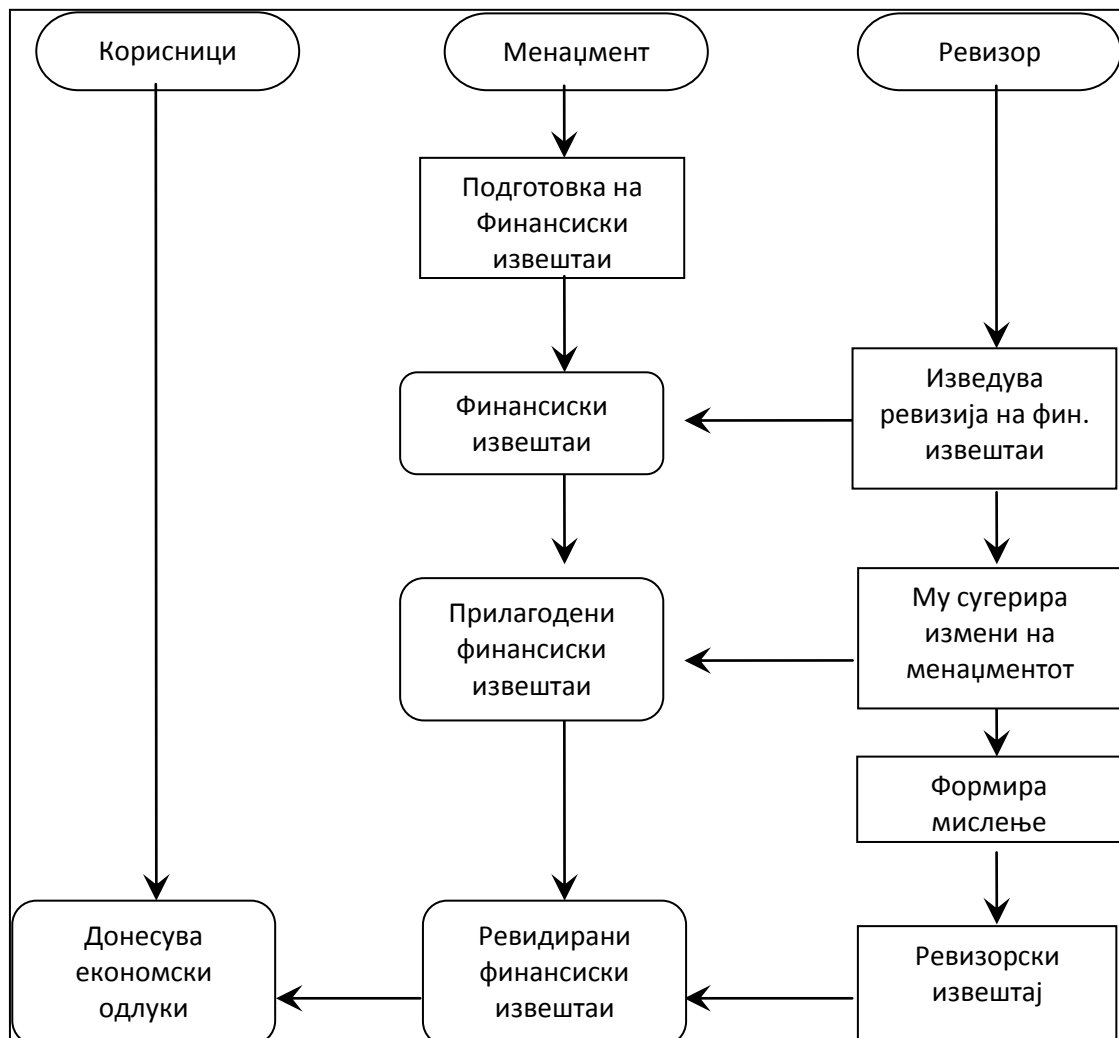
Финансиските извештаи, како основен извор на информации за работењето на деловните субјекти, добиваат на тежина и веродостојност, односно го зголемуваат својот кредибилитет пред пошироката јавност со чинот на ревидирање на истите. Токму затоа, законската регулатива бара, но и деловните субјакти сакаат, да се изврши ревизија на презентирањата во финансиските извештаи. Развојот на ревизорската професија е тесно поврзан со развојот на сметководството. Со ревизијата се потврдуваат тврдењата во финансиските извештаи за сеопфатност, точност, постоење, случување, вреднување, мерење, права и обврски и презентирање и обелоденување.

Целта на ревизијата е да им обезбеди на заинтересираните страни докази за веродостојноста на одредени информации, што се добиени од оние на кои им е доверен имотот на друштвото. Менаџментот на деловниот субјект е должен да креира и спроведе сметководствена евиденција и да се грижи за изготвување на финансиските извештаи во согласност со општоприфатените стандарди и рамката за финансиско известување.

Во текот на ревизијата доколку се јави потреба, ревизорот сугерира определени промени што менаџментот треба да ги вклучи во финансиските извештаи, така што менаџментот изработува прилагодени финансиски извештаи. Врз основа на извршената ревизија на финансиските извештаи, ревизорот формира (дава) мислење коешто може да биде:

- мислење без резерва - безусловно мислење;
- безусловно мислење со нагласување на одредено прашање;
- мислење со резерва;
- воздржување од давање мислење и
- негативно мислење.

Мислењето, ревизорот го искажува во ревизорскиот извештај за ревидираните финансиски извештаи. Корисниците на ревизорскиот извештај, истиот го користат во донесувањето одлуки. Врската меѓу корисниците, менаџментот и ревизорите на ревидираните финансиски извештаи, графички е прикажана на следниот дијаграм:



Следењето на овој дијаграм придонесува за разбирање на целта на ревизијата која, според меѓународните стандарди за ревизија (МСР), е дефинирана како „целта на ревизијата на финансиските извештаи е да овозможи ревизорот да изрази мислење дали финансиските извештаи се изготвени според сите значајни аспекти, во согласност со утврдената рамка за финансиско известување,„. Дефинираната цел укажува дека работата на ревизорот се состои од плански сет на задачи, што ќе му обезбедат соодветен доказен материјал, врз основа на кој ќе може да формира и изрази соодветно мислење за финансиските извештаи.

Ревизијата претставува нешто повеќе и нешто помалку од јавното сметководство. Повеќе е бидејќи во себе вклучува и интерна и оперативна ревизија, државна ревизија и други услуги со кои се оценува и известува за менаџерската работа на дадениот ентитет што е предмет на ревизија, а во согласност со определените стандарди; а помалку, бидејќи јавното сметководство вклучува и други, неревизорски услуги. Оттука, битно е да се сфати поимот на ревизијата во еден поширок контекст, а во рамките на тоа да се утврдат подоцна и нејзините основни цели и задачи.

Ревизијата претставува независно испитување на финансиските извештаи на претпријатијата, банките или некои други организации и врз основа на тоа испитување, давање независно мислење за веродостојноста на тие извештаи, а во согласност со барањата на поставената задача пред ревизорот, како и во согласност со соодветната законска и професионална регулатива. Со ревизијата се потврдува точноста на тврдењата во финансиските извештаи за сеопфатност, точност, постоење, случување, вреднување, мерење, права и обврски и презентирање и обелоденување.

Целта на ревизијата е да им обезбеди на заинтересираните страни докази за веродостојноста на одредени информации, што се добиени од оние на кои им е доверен имотот на друштвото. Менаџментот на претпријатието е должен да креира и спроведе сметководствена евиденција и да се грижи за изготвување на финансиските извештаи во согласност со општоприфатените стандарди и рамка за финансиско известување.

Ревизијата треба да ја вршат лица кои имаат соодветно високостручно образование, професионалци со овластување за ревизор, објективни, непристрасни и независни. Ревизорот, со својот ревизорски извештај претставува врска меѓу корисниците на финансиските извештаи и менаџерскиот тим на претпријатието, чии финансиски извештаи се предмет на ревизија. Менаџментот ги изготвува финансиските извештаи што се предмет на испитување на ревизорот, и истиот е одговорен за нивната точност. Ревизорот врши ревизија на тие финансиски извештаи и неговата одговорност е да даде мислење за точноста и исправноста на финансиските извештаи. Во текот на ревизијата доколку се јави потреба, ревизорот сугерира определени промени што менаџментот треба да ги вклучи во финансиските извештаи, така што менаџментот изработува прилагодени финансиски извештаи.

Трендот на зголемена реална побарувачка на професионалци од областа на ревизијата како во приватниот, така и во јавниот сектор, во денешни услови перманентно е присутен, па со право се очекува дека таквиот тренд ќе се задржи и во иднина, вклучувајќи ја тука и побарувачката на услуги за подобрување на кредибилитетот на публикуваните информации. За задоволување на ваквите барања се очекува во годините што доаѓаат ревизорската професија неминовно да се развива во таа насока и да прави промени во нејзиното дејствување што ќе овозможат целосно покривање на барањата на корисниците на нејзините услуги.

Забрзаниот економски раст и развој во одделните национални економии во последниве години на меѓународниот економски и политички амбиент не му донесе само позитивни промени, туку напротив на современите услови на стопанскиот раст и развој не му се туѓи, па ниту непознати: отсуството на слободен тек на информации, агресивната корупција, феноменот “перење пари”, а и многу други аномалии што се јавија како нус продукти од процесот на трансформација на економскиот и политичкиот систем, особено во земјите во транзиција.

Токму поради тоа, а и според очекувањата на јавноста, ревизорите мора да направат напори, програмата за хармонизација на ревизорската практика да ја изготват во сообразност со потребите на глобалниот пазар. Оттука произлегува повеќекратното значење на развојот на Меѓународните ревизорски стандарди во насока на постигнување висок степен на унифицираност на резултатите од ревизорската професија. Имено, Меѓународните ревизорски стандарди им овозможуваат на корисниците поголем степен на доверба во валидноста и кредибилитетот на презентираниите финансиски извештаи, како и можност за нивно меѓународно компарирање. **Со практичното**

имплементирање на Меѓународните ревизорски стандарди не само што се поттикнува нивниот натамошен развој и подобрување, туку се олеснуваат тековите на инвестираниот капитал (посебно во неразвиените земји и во земјите во развој) и креирањето на национални ревизорски стандарди во земјите во развој (што е од посебна корист за нив).

Унифицираниот пристап при ревидирањето на презентираниите информации во финансиските извештаи на деловните ентитети е од огромно значење и за мултинационалните корпорации, пред сè, поради фактот што менаџментот целосно е одвоен од екстерните корисници на податоците од финансиските извештаи, со меѓусебни големи разлики во културата, политичкиот и економскиот систем, државните граници и слично. При презентацијата на финансиските извештаи на мултинационалните компании приоритетно значење имаат меѓународните во однос на националните ревизорски стандарди.

Согласно одредбите на законот за трговски друштва сите деловни субјекти треба да имаат организирано служба за интерна ревизија. Интерната ревизија ќе придонесе кон подобрување на процесот на финансиско известување на деловните ентитети. Воспоставувањето интерна ревизија во современите облици на организирање во стопанските ентитети произлегува од потребата за советување на управувачкиот и контролниот менаџмент, односно контролата и надзорот на сите или поединечните функции во претпријатието, и тоа како во процесот на подготвување и донесување на одлуките, така и во текот на нивното извршување.

Со основањето на Институтот на овластени ревизори на Република Македонија (27.05.2006 г.) и со конституирањето на неговите органи и тела, улогата на едукатор, организатор и спроведувач на испит за стекнување на овластување за ревизор ја превзема Институтот. И верификацијата и издавањето на сертификати (овластувања) се во надлежност на Институтот на овластени ревизори на Република Македонија

ПРИДОБИВКИ ОД ПОДОБРУВАЊЕТО НА ФИНАНСИСКОТО ИЗВЕСТУВАЊЕ

Постигнувањето конзистентна, предвидлива и практична рамка за финансиско известување е еден од клучните репери за здрав финансиски систем. При развојот на рамката за финансиското известување примарна цел е да се обезбеди балансиран пристап помеѓу финансиското известување и барањата на ревизијата во Македонија кој ќе им излезе во пресрет на разните корисници на финансиски информации, кој е конзистентен и предвидлив и, што е поважно, кој не му наметнува непотребни товари на корпоративниот сектор.

Опкружувањето за ефективно финансиско известување се базира на соодветни стандарди за финансиско известување (сметководствени стандарди). Донесувањето финансиски стандарди кои водат до транспарентно финансиско известување им помага на изготвувачите и корисниците на финансиските извештаи во Македонија. Соодветните стандарди за финансиско известување треба да се осврнат на потребите на разни видови субјекти, како на пример субјекти од јавен интерес и мали и средни претпријатија.

Подобрувањето на финансиското известување не треба да се гледа како цел сама за себе. Висококвалитетното финансиско известување е темел на функционалното пазарно стопанство и основа на здравиот финансиски систем. Подобрувањето на квалитетот на финансиското известување во Македонија ќе има значително и позитивно влијание врз економијата преку:

- Намалување на ризикот од криза на финансискиот пазар и сродните негативни економски влијанија преку зајакнување на домашната финансиска архитектура;
- Придонесување за странски директни и портфолио инвестиции и помагање да се мобилизираат домашните заштеди;
- Помагање на пристапот на малите претпријатија заемопримачи до кредити од финансиски сектор преку намалување на високите трошоци за информирање и позајмување;
- Овозможување на инвеститорите правилно да ги оценат деловните перспективи и да носат информирани инвестициски и гласачки одлуки;
- Овозможување на акционерите и пошироката јавност да ја оцени успешноста на менаџментот на претпријатијата, со што се промовира активниот развој на пазари на капитал; и
- Поддржување на економската интеграција регионално и глобално.

ЗАКЛУЧОК

Ако се има добра идеја, ако се размислува глобално, ако се располага со едуциран персонал и ако се размислува и работи светски, можностите за развој на успешен бизнис се неограничени. За да се достигнат хоризонтите на развојот неопходен е континуиран проток на информации врз основа на кои инвеститорите ќе ги носат стратешките одлуки.

Сметководствениот информативен систем обезбедува комплексна и комплетна информациска поддршка од квалитативна и квантитативна природа за оптимално деловно одлучување, којашто претставува интегрален процес на снимање, вреднување, собирање, подготовка и обработка на податоците, нивно генерирање во информации, за на крајот, истите да им се соопштат во пристапна форма на сите постојни и потенцијални корисници.

Финансиските извештаи се изготвуваат и презентираат за екстерни корисници од страна на многу деловни субјекти ширум светот. Иако ваквите финансиски извештаи можат да се јават во слична форма помеѓу поодделни земји, сепак постојат разлики кои веројатно биле предизвикани од различни општествени, економски и правни околности, како и од тоа што различни земји воде сметка за потребите на различни корисници на финансиските извештаи при утврдувањето на националните барања.

Менаџментот е одговорен за вистинитоста, точноста и ослободеноста од измами, пропусти и грешки на презентираниите информации во финансиските извештаи. Неприфатливото ниско ниво на сметководствено знаење на членовите на управата на претпријатијата, (со чесни исклучоци), им оневозможува разбирање на сопствените и туѓите финансиски извештаи, разбирање на информациите кои сметководството може да им ги понуди покрај екстерните финансиски извештаи и ги прави неспособни за комуницирање со сметководителите.

Финансиските извештаи, како основен извор на информации за работењето на деловните субјекти, добиваат на тежина и веродостојност, односно го зголемуваат својот кредибилитет пред пошироката јавност со чинот на ревидирање на истите. Токму затоа, законската регулатива бара, но и деловните субјекти сакаат, да се изврши ревизија на презентирањата во финансиските извештаи.

Сметководителите се обврзани да го почитуваат и имплементираат Етичкиот кодекс за сметководители на IESBA кој се заснова врз начела, бидејќи не е возможно да се предвидат сите однесувања и истите да се регулираат со правила.

БИБЛИОГРАФИЈА

Тврда литература

- Национална стратегија и акционен план за реформи во сметководството и институционално зајакнување во Република Македонија – Јуни 2006
- Brealy, A. Richard, Stewart C. Myers, Part IX, *Financial Analysis and Planing, Principles of Corporate Finance*, Third Edition, International Edition, McGraw-Hill Irwin, New York, 2003, стр. 815.
- James. D. Wolfensohn: Accountants and societies serving the public interest, *Accounting&Business*, January, 1998, p. 12, spored Zorica Bo`inovska – Lazarevska, citirano delo, str. 61.
- Декларација на МОТ за социјална правда заради праведна глобализација, донесена од Меѓународната конференција на трудот на деведесет и седмата сесија, Женева, 10 јуни 2008 година
- Claude Charan: Does the harmonisation of auditing and reporting standards serve public interes?, *Comptabilite – Harmonisation or perspectives*, Special 15 Congres Mondial, Octobre, No. 293, Paris, 1997, p.57.
- Божиновска Лазаревска д-р Зорица: Ревизија, Економски факултет-Скопје, 2010.
- Витанова д-р Гордана, Финансиски пазари и институции, Економски факултет, Прилеп, 2003.
- INTOSAI Auditing Standards, International Organization of Supreme Audit Institutions, June 1992
- Меѓународни сметководствени стандарди (превод од англиски јазик), Комисија за сметководствени стандарди, скопје, 2000.
- Меѓународни стандарди за ревизија (превод од англиски јазик), Комисија за ревизорски стандарди, Скопје, 2000.
- М-р Мирослав Андоновски; Ефикасноста и ефективноста на интерната и екстерната ревизија на акционерските друштва детерминирани од организациските форми, правната и асоцијативната регулатива; Магистарски труд-2005г
- Несторовски д-р Методија: Економија на инвестициите, Економски факултет Скопје, 2010,

Користени извори од интернет

- <http://www.wikipedia.org>
- <http://www.nyse.com>
- <http://www.limun.cr>
- <http://www.mse.com.mk>
- <http://www.sec.gov.mk>
- <http://www.cdhv.org.mk>
- <http://www.iorm.org.mk>
- <http://www.bvb.ro>;
- [http:// www.ljse.si](http://www.ljse.si);
- <http://www.zse.hr>;
- <http://www.belex.co.yu>;

CURRICULUM VITAE

Доцент д-р Јанка Димитрова е родена во Радовиш 1960 година. Дипломирала на Економски факултет во Штип 1994 година. По дипломирањето се посветува на професионалното усовршување и се стекнала со сертификати за:

- проценител со општо овластување
- овластен брокер
- инвестициски советник
- CEFE TOT
- овластен ревизор
- агент за осигурување во втор и трет пензиски столб
- вешто лице и др.

Магистрирала на Економски факултет Прилеп во 2005 година, а докторирала во 2010 година на тема Информативната функција на ревидираните финансиски извештаи на деловните субјекти во Република Македонија при мобилизирање капитал преку емисија на хартии од вредност.

Во текот на своето 30- годишно работно искуство работела во:

- РАДОВИШ ПРЕВОЗ ДОО Радовиш 19 години како шеф на сметководство, финансии и планирање
- ИДЕЈА ПЛУС ДОО Радовиш како финансиски консултант 2 години
- ПЕРК ДОО Прилеп како овластен ревизор 3 години
- ИДЕЈА ПЛУС РЕВИЗИЈА & КОНСАЛТИНГ ДОО Радовиш – ревизор и финансиски консултант 4 години
- Универзитет Гоце Делчев Економски факултет Штип како професор по повеќе предмети на катедрата сметководство и финансии 2 години

Во досегашната стручна и апликативна дејност Доцент д-р Јанка Димитрова има објавено над 15 научни трудови на меѓународни конференции и списанија и изработено многубројни стручни ревизорски мислења, процени, деловни планови, физибилити студии, инвестициони програми и др.